

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 388

**Teoria rachunkowości,  
sprawozdawczość i analiza finansowa**

Redaktor naukowy  
Bartłomiej Nita



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec  
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz  
Korekta: Hanna Jurek  
Łamanie: Adam Dębski  
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania  
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.pracnaukowe.ue.wroc.pl](http://www.pracnaukowe.ue.wroc.pl)  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.p](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.p)

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons  
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska  
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2015

**ISSN 1899-3192**  
**e-ISSN 2392-0041**

**ISBN 978-83-7695-505-6**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:  
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
tel./fax 71 36 80 602; e-mail:[econbook@ue.wroc.pl](mailto:econbook@ue.wroc.pl)  
[www.ksiegarnia.ue.wroc.pl](http://www.ksiegarnia.ue.wroc.pl)

Druk i oprawa: TOTEM

## Spis treści

Wstęp.....	11
------------	----

---

### Część 1. Teoria i wyzwania rachunkowości

---

<b>Ewa Wiktoria Babuška:</b> Badania naukowe w rachunkowości .....	15
<b>Halina Buk:</b> Typologia i wycena przychodów z tytułu niestandardowych relacji z klientami .....	23
<b>Małgorzata Cieciora:</b> Behawioralne aspekty rachunkowości we współczesnej gospodarce – zarys problemu .....	32
<b>Beata Dratwińska-Kania:</b> Teoretyczne problemy sprawozdawania o ryzyku	41
<b>Dawid Garstecki:</b> Czy rachunkowość społecznej odpowiedzialności zasługuje na miano paradygmatu?.....	49
<b>Waldemar Gos:</b> Nauka rachunkowości – głos w dyskusji.....	57
<b>Wojciech Hasik:</b> Koncepcyjne i społeczne determinanty sądów etycznych w rachunkowości w Polsce .....	68
<b>Marcin Jędrzejczyk:</b> Wyzwania współczesnej rachunkowości w zakresie translacji wartości ekonomicznych.....	77
<b>Krzysztof Jonas, Katarzyna Świetła:</b> E-usługi w rachunkowości na przykładzie internetowych biur rachunkowych .....	87
<b>Katarzyna Klimczak, Anna Wachowicz:</b> Studium przypadku jako metoda badawcza w nauce rachunkowości – analiza metodologiczna przykładowych zastosowań .....	95
<b>Joanna Koczar:</b> Ewolucja polityki rachunkowości w praktyce gospodarczej Federacji Rosyjskiej.....	107
<b>Alina Kozarkiewicz:</b> Kreatywność: nowe wyzwanie badawcze dla współczesnej rachunkowości .....	115
<b>Mirosława Kwiecień:</b> Dylematy współczesnej rachunkowości.....	123
<b>Tomasz Lewandowski:</b> Mniej więcej dobrze czy dokładnie źle – przydatność informacji w systemie rachunkowości .....	137
<b>Wojciech A. Nowak:</b> Ku standaryzacji rachunkowości sektora publicznego w Unii Europejskiej .....	148
<b>Marcin Osikowicz:</b> Rachunkowość jednostek mikro według ustawy o rachunkowości .....	159
<b>Piotr Szczypa:</b> Nauczanie rachunkowości – współczesne uwarunkowania i dylematy .....	167
<b>Anna Szychta:</b> Pozytywna teoria rachunkowości jako koncepcja głównego nurtu badawczego .....	176

<b>Joanna Zuchewicz:</b> Współczesne determinanty rozwoju rachunkowości .....	189
---	-----

---

## **Część 2. Sprawozdawczość**

---

<b>Dorota Adamek-Hyska:</b> Funkcja sprawozdawcza rachunkowości jednostki samorządu terytorialnego .....	201
<b>Anna Balicka:</b> Wskaźniki środowiskowe w zewnętrznej sprawozdawczości środowiskowej .....	212
<b>Katarzyna Bareja:</b> Aktywa niematerialne a priorytet w sprawozdawczości finansowej.....	221
<b>Kinga Bauer:</b> Kierunki zmian sprawozdawczości finansowej w postępowaniu upadłościowym.....	229
<b>Stanisław Hońko:</b> Nadmiar informacji w sprawozdaniu finansowym – możliwe kierunki reform.....	238
<b>Angelika Kaczmarczyk:</b> Sprawozdawczość finansowa jednostek mikro w aspekcie zasady wiernego i rzetelnego obrazu.....	246
<b>Mariusz Karwowski:</b> Model biznesu jako nowe wyzwanie sprawozdawczości zewnętrznej.....	255
<b>Katarzyna Kostyk-Siekierska:</b> Polityka rachunkowości, wartości szacunkowe oraz błędy z lat ubiegłych w świetle proponowanych i wprowadzonych zmian w KSR nr 7.....	263
<b>Grzegorz Lew:</b> Propozycja rozszerzenia zakresu opinii i raportu z badania sprawozdania finansowego.....	276
<b>Bartłomiej Nita:</b> Sprawozdawczość segmentowa jako przejaw konwergencji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej.....	285
<b>Józef Pfaff:</b> Sprawozdawczość z badania ustawowego jednostek zainteresowania publicznego – ocena proponowanych kierunków zmian .....	295
<b>Katarzyna Piotrowska:</b> Proces innowacyjny w aspekcie aktywów kompetencyjnych.....	304
<b>Lucyna Poniatowska:</b> Zmiany w sprawozdawczości finansowej w regulacjach ustawy o rachunkowości .....	314
<b>Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss:</b> Segmenty operacyjne w sprawozdaniach finansowych spółek giełdowych – porównywalność czy różnorodność informacji .....	322
<b>Paweł Rumniak:</b> Consolidated reporting – beyond financial statements.....	331
<b>Agnieszka Tłaczala:</b> Prezentacja oraz ujawnianie informacji finansowych – zmiany w MSSF .....	349

---

**Część 3. Analiza finansowa**


---

<b>Małgorzata Cygańska:</b> Wykorzystanie analizy finansowej do oceny rentowności szpitali – wybrane problemy .....	363
<b>Beata Iwasieczko:</b> Analiza finansowa w organizacji inteligentnej.....	373
<b>Magdalena Kowalczyk:</b> Kierunki rozwoju analizy finansowej i strategicznej w jednostkach samorządu terytorialnego.....	381
<b>Piotr Oleksyk:</b> Wykorzystanie narzędzi analizy finansowej w planowaniu finansowym jednostek samorządu terytorialnego .....	389

**Summaries**


---

**Part 1. Theory and accounting challenges**


---

<b>Ewa Wiktoria Babuśka:</b> Research in financial accounting .....	15
<b>Halina Buk:</b> Typology and revenue valuation from nonconventional transactions with customers .....	23
<b>Małgorzata Ciecziura:</b> Behavioral aspects of accounting in today's economy – an outline of the problem .....	32
<b>Beata Dratwińska-Kania:</b> Theoretical problem of a report on risk.....	41
<b>Dawid Garstecki:</b> Can social responsible accounting be called a paradigm? .....	49
<b>Waldemar Gos:</b> Accounting science – a say in the discussion .....	57
<b>Wojciech Hasik:</b> Conceptual and social determinants of ethical judgment in accounting – Polish perspective .....	68
<b>Marcin Jędrzejczyk:</b> Contemporary accounting challenges in the field of economic value translation .....	77
<b>Krzysztof Jonas, Katarzyna Świetła:</b> E-services in accounting .....	87
<b>Katarzyna Klimczak, Anna Wachowicz:</b> Case study as a research method in accounting – methodological analysis of selected applications .....	95
<b>Joanna Koczar:</b> Evolution of accounting policy in the economic practice of the Russian Federation.....	107
<b>Alina Kozarkiewicz:</b> Creativity: new challenge for research in contemporary accounting.....	115
<b>Mirosława Kwiecień:</b> Dilemmas of contemporary accounting .....	123
<b>Tomasz Lewandowski:</b> About well or exactly wrong – usefulness (suitability) of information in accounting system .....	137
<b>Wojciech A. Nowak:</b> Public sector accounting in the European Union: towards standardization.....	148
<b>Narcin Osikowicz:</b> Accounting of micro units based on the Accounting Act .....	159

<b>Piotr Szczypa:</b> Accounting teaching and contemporary conditions and dilemmas.....	167
<b>Anna Szycha:</b> Positive accounting theory as the main stream accounting research concept .....	176
<b>Joanna Zuchewicz:</b> Contemporary determinants in the development of accounting .....	189

---

## Part 2. Reporting

---

<b>Dorota Adamek_Hyska:</b> Reporting function of accounting in a territorial self-government unit.....	201
<b>Anna Balicka:</b> Environmental indicators of external environmental reporting .....	212
<b>Katarzyna Bareja:</b> Intangible assets and the priority in financial statements	221
<b>Kinga Bauer:</b> Financial reporting trends in insolvency proceedings .....	229
<b>Stanisław Hońko:</b> Excess of information in the financial statements – possible directions for reform.....	238
<b>Angelika Kaczmarczyk:</b> Micro units reporting in the context of true and fair view.....	246
<b>Mariusz Karwowski:</b> Business model as a new challenge of external reporting .....	255
<b>Katarzyna Kostyk-Siekierska:</b> Accounting policies, estimates and errors from previous years in the light of the proposed and introduced changes in the National Accounting Standard No. 7.....	263
<b>Grzegorz Lew:</b> Proposal for extending the scope of opinion and report on the financial statements .....	276
<b>Bartłomiej Nita:</b> Segment reporting as the manifestation of the convergence of financial accounting and management accounting .....	285
<b>Józef Pfaff:</b> Reporting in the statutory audits of public interest entities – assessment of the proposed changes.....	295
<b>Katarzyna Piotrowska:</b> Innovation process in the aspect of competence assets.....	304
<b>Lucyna Poniatowska:</b> Changes in financial reporting in the regulations of the Accounting Act.....	314
<b>Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss:</b> Operating segments in the financial statements of public companies – comparability or diversity of information .....	322
<b>Paweł Rumniak:</b> Skonsolidowane raportowanie – wychodząc poza raportowanie finansowe .....	331
<b>Agnieszka Tłaczała:</b> Presentation and disclosure of financial information – changes in IFRS.....	349

---

**Part 3. Financial analysis**

---

<b>Małgorzata Cygańska:</b> The usage of financial analysis to evaluate the hospitals financial performance – selected problems .....	363
<b>Beata Iwasieczko:</b> Financial analysis in intelligent organization.....	373
<b>Magdalena Kowalczyk:</b> Trends in development of financial and strategic analysis in local government units .....	381
<b>Piotr Oleksyk:</b> Adoption of financial analysis tools in financial planning of local government units .....	389

**Magdalena Kowalczyk**

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

e-mail: magdalena.kowalczyk@ue.poznan.pl

---

## KIERUNKI ROZWOJU ANALIZY FINANSOWEJ I STRATEGICZNEJ W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORYALNEGO

---

## TRENDS IN DEVELOPMENT OF FINANCIAL AND STRATEGIC ANALYSIS IN LOCAL GOVERNMENT UNITS

---

DOI: 10.15611/pn.2015.388.38

**Streszczenie:** Funkcjonowanie podmiotów komercyjnych i niekomercyjnych w zmieniającym się otoczeniu powoduje wzrost zapotrzebowania na informacje niezbędne do prawidłowego zarządzania nimi. Istotnych informacji z perspektywy sytuacji finansowej jednostki gospodarczej dostarcza analiza finansowa, która wcześniej odnosiła się głównie do podmiotów komercyjnych. Jednak zmiany w metodach zarządzania podmiotami niekomercyjnymi powodują, że coraz więcej narzędzi analizy finansowej jest wykorzystywanych do oceny ich działalności. Największym problemem w podmiotach niekomercyjnych, które nie funkcjonują po to, aby maksymalizować zysk, jest ocena efektywności ich funkcjonowania. W niniejszym opracowaniu przedstawiono zakres wykorzystania analizy finansowej i strategicznej oraz podjęto próbę oceny efektywności jednostek samorządu terytorialnego w oparciu o wskaźniki społeczne, jako dalszego kierunku rozwoju analizy.

**Słowa kluczowe:** jednostki samorządu terytorialnego, jednostki budżetowe, analiza finansowa, analiza strategiczna, wskaźniki społeczne, efektywność.

**Summary:** Functioning of non-commercial entities in the changing environment increases the demand for information needed for the proper management. Financial analysis, which previously mainly related to commercial entities, provides relevant information from the point of view of the assessment of the entity. However, changes in the methods of managing non-commercial entities mean that more tools of financial analysis is used to assess their activities. The biggest problem in non-commercial entities, which do not exist in order to maximize profit, is to assess the efficiency of their operations. The present study shows the extent of the use of financial and strategic analysis, and attempts to assess the effectiveness of local governments on the basis of social indicators as further direction of analysis development.

**Keywords:** local government units, budget units, financial analysis, strategic analysis, social indicators, efficiency.



## 1. Wstęp

Funkcjonowanie jednostek komercyjnych i niekomercyjnych w zmieniającym się otoczeniu wpływa w istotnym stopniu na zakres instrumentów zarządzania wykorzystywanych w ich działalności.

Na przestrzeni ostatnich kilkunastu lat możemy zauważyć istotne zmiany w metodach zarządzania jednostkami samorządu terytorialnego. Obecnie dąży się do wprowadzania nowoczesnych metod zarządzania, które pozwolą na efektywniejsze gospodarowanie posiadanymi przez jednostki samorządu terytorialnego zasobami finansowymi i majątkowymi. Dlatego coraz większą rolę odgrywa w jednostkach samorządu terytorialnego analiza ekonomiczna, a w jej ramach analiza finansowa, która powinna dostosowywać się do zmieniających się warunków otoczenia. W odniesieniu do wykorzystania analizy finansowej do oceny jednostek samorządu terytorialnego pojawiają się następujące pytania:

- czy może ona mieć taki sam zakres jak w podmiotach komercyjnych?
- w jakich kierunkach powinna się rozwijać, aby w pełni ocenić ich działalność?

Celem niniejszego opracowania jest próba przedstawienia zakresu wykorzystania analizy finansowej w jednostkach samorządu terytorialnego z uwzględnieniem specyfiki ich funkcjonowania. Przedmiotem niniejszego opracowania jest analiza, a podmiotem – jednostki samorządu terytorialnego oraz ich podstawowe formy organizacyjne, za pomocą których realizują swoje zadania jednostki budżetowe.

Opracowanie składa się z trzech części. W pierwszej przedstawiono zakres wykorzystania analizy finansowej w jednostkach samorządu terytorialnego. W drugiej części omówiono rolę strategicznej analizy w jednostkach samorządu terytorialnego. Natomiast część trzecia przedstawia propozycję oceny efektywności w oparciu o wskaźniki społeczne w jednostkach samorządu terytorialnego na przykładzie jednostki budżetowej, która jest ich podstawową formą organizacyjną.

## 2. Rola analizy finansowej w jednostkach samorządu terytorialnego

Analizę działalności gospodarczej można podzielić na analizę otoczenia i analizę ekonomiczną. W ramach analizy ekonomicznej można wyodrębnić analizę finansową i techniczno-ekonomiczną. Analiza finansowa, jak zauważa W. Gabrusewicz, nie tylko pozwala prawidłowo interpretować liczby zawarte w sprawozdaniach, lecz przede wszystkim służy do lepszego wykorzystania zasobów, poprawy wyników działalności, sprostania potrzebom rynku i oczekiwaniom właścicieli [Gabrusewicz 2002].

Jak zauważa W. Skoczylas, perspektywy rozwoju analiz finansowych można rozpatrywać w ujęciu podmiotowym i przedmiotowym. Uwaga teoretyków i praktyków koncentrowała się dotychczas na analizie finansowej takich podmiotów funk-

cjonujących w gospodarce rynkowej, jak: przedsiębiorstwa, które angażują swoje kapitały w procesy produkcyjne dóbr i usług (...). Coraz szersze wdrażanie zasad gospodarki rynkowej powoduje, że krąg podmiotów zainteresowanych wspomaganie zarządzania finansami ulega istotnemu rozszerzeniu [Skoczylas 2010].

W świetle rozważań przeprowadzonych przez W. Skoczylasa należy sądzić, że w najbliższych latach powinna nastąpić intensyfikacja wykorzystania analizy finansowej również w podmiotach niekomercyjnych. Potwierdzeniem tej tezy są już wcześniejsze publikacje dotyczące zasad wykorzystania analizy finansowej w jednostkach samorządu terytorialnego. Według M. Dylewskiego „analiza finansowa podlega ewolucji, dostosowując się do rosnących potrzeb zarządzania, jej przedmiot i zakres nie mają jednolitego charakteru, bowiem są uzależnione od obowiązującego stylu zarządzania jednostką samorządową, dostępności informacji (wewnętrznej i zewnętrznej), stopnia szczegółowości i wiarygodności informacji, specyfiki jednostki” [Dylewski, Filipiak, Gorzałczyńska-Koczkodaj 2004].

Badając definicję analizy finansowej w literaturze przedmiotu, można stwierdzić, że wskazuje się, jako główny jej cel, ocenę sytuacji majątkowej i finansowej przedsiębiorstwa oraz ocenę efektywności. Większość autorów podkreśla, że ocenie poddaje się wielkości ekonomiczne w wyrażeniu pieniężnym. Analiza finansowa jest bardzo istotnym narzędziem zarządzania finansami, ułatwiającym podejmowanie decyzji, co również jest podkreślane w literaturze przedmiotu [Nowak 2005; Jerzemowska 2004; Bednarski 2007; Gabrusewicz 2014; Walczak (red.) 2007]. Należy więc odpowiedzieć na pytanie, jaki jest jej zakres w odniesieniu do jednostek samorządu terytorialnego, które funkcjonują nie po to, aby maksymalizować zyski, tylko dlatego, żeby świadczyć usługi na rzecz społeczności lokalnej.

W jednostkach samorządu terytorialnego podstawowymi dokumentami źródłowymi wykorzystywanymi do oceny ich działalności będą: sprawozdanie z wykonania budżetu i sprawozdanie finansowe.

Analiza sprawozdania z wykonania budżetu zmierza do oceny wygenerowanych dochodów i zrealizowanych wydatków przez jednostki samorządu terytorialnego. Oczywiście można w ramach prowadzonych prac analitycznych wyodrębnić wstępną analizę sprawozdania, czyli analizę pionową i poziomą dochodów i wydatków budżetowych w układzie klasyfikacji budżetowej. Natomiast druga część to analiza pogłębiona, której celem jest ocena sprawozdania za pomocą odpowiednio dobranych wskaźników, takich jak np.: wskaźniki samodzielności finansowej, atrakcyjności jednostki samorządu terytorialnego.

Analiza sprawozdania finansowego jednostki samorządu terytorialnego będzie przeprowadzana w bardzo podobny sposób jak w przedsiębiorstwach komercyjnych. Pierwszy jej etap to analiza pionowa i pozioma poszczególnych elementów sprawozdania finansowego (bilansu, rachunku zysków i strat oraz zestawienia zmian w funduszu jednostki). Drugi etap to pogłębiona ocena sprawozdania finansowego, odnosząca się do oceny sytuacji jednostki przy wykorzystaniu odpowiednich grup wskaźników.

W odniesieniu do jednostki samorządu terytorialnego badaniu będą podlegały łączne elementy sprawozdania finansowego, czyli wszystkich jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych wchodzących w jej skład. Warto zaznaczyć, że o ile w odniesieniu do oceny łącznego sprawozdania finansowego taka analiza jest uzasadniona, to w przypadku sprawozdań jednostek budżetowych, np. szkoły czy biblioteki, należy się zastanowić nad informacjami, których nam dostarczy. Analiza finansowa w tradycyjnym ujęciu ma w znacznie większym stopniu zastosowanie do jednostek samorządu terytorialnego ocenianych jako całość, natomiast dużo trudniej odnieść ją już do jednostek budżetowych.

W jednostkach budżetowych ocenie można poddać jednostkowe sprawozdanie finansowe składające się z bilansu, rachunku zysku i strat oraz zestawienia zmian w funduszu jednostki. Specyfika jednostek budżetowych powoduje, że ocena sytuacji finansowej i majątkowej przy zastosowaniu tradycyjnych metod w oparciu o jej sprawozdanie finansowe nie dostarczy informacji np. o stopniu wykorzystania jej majątku.

Jednostki budżetowe są tylko dysponentem majątku, a nie jego właścicielem. Można przeprowadzić analizę finansową w jednostkach budżetowych, zaczynając od wstępnej analizy poszczególnych elementów sprawozdania, a kończąc na wybranych elementach analizy wskaźnikowej. Jednak tak przeprowadzona analiza nie pozwoli odpowiedzieć na pytanie, czy jednostka jest efektywna, czyli w jakim stopniu realizuje swoje zadania, czy nakłady ponoszone na jej funkcjonowanie są ponoszone w sposób celowy.

Finansowanie jednostek budżetowych odbywa się na zasadzie brutto, co oznacza, że wielkość ponoszonych wydatków nie zależy od wygenerowanych dochodów, dlatego nie można, wykorzystując tradycyjne wskaźniki, ocenić efektywności ich funkcjonowania. Znacznie łatwiej wykorzystać niektóre obszary analizy techniczno-ekonomicznej, takie jak: analiza zatrudnienia czy wynagrodzeń, które pozwolą na sformułowanie wniosków z przeprowadzonych badań dotyczących tych zagadnień.

### **3. Analiza strategiczna w jednostkach samorządu terytorialnego**

Zarządzanie w jednostkach samorządu terytorialnego jest procesem decyzyjnym, co oznacza, że bazuje na informacji. Jakość informacji rozstrzyga o skuteczności i ekonomiczności podejmowania działań oraz o stopniu realizacji zadań postawionych przed jednostkami samorządu terytorialnego. Odnosi się to zarówno do decyzji strategicznych, jak rozwojowych, które określają wizję funkcjonowania i rozwoju społeczności lokalnych oraz regionalnych, jak również decyzji taktycznych i operacyjnych mających na celu realizację bieżących zadań postawionych przed wszystkimi szczeblami samorządowymi [Dylewski, Filipiak, Gorzałczyńska-Koczkodaj 2004].

Analizę strategiczną od innych analiz stosowanych w zarządzaniu organizacją odróżniają następujące cechy:

- łączenie dwóch sposobów patrzenia na zarządzanie i dwóch źródeł informacji: jednoczesne badanie otoczenia i samej organizacji oraz konfrontowanie wyników tych badań,
- interdyscyplinarny charakter analizy strategicznej, wykorzystywanie metod zarówno ilościowych, jak i jakościowych z dziedziny ekonomii, finansów, socjologii, psychologii, statystyki i marketingu [Gierszewska, Romanowska 2013].

Do specyficznych metod analizy strategicznej organizacji należą m.in.: analiza kluczowych czynników sukcesu, model łańcucha wartości, model cyklu życia produktu i technologii, metody portfelowe, analiza SWOT, kompleksowa kwalifikacja działalności firmy (bilans strategiczny jednostki) [Stabryła 2000].

Należy jednak pamiętać o następujących odmiennościach zarządzania strategicznego w samorządach terytorialnych:

- działania jednostek samorządu terytorialnego w sferze publicznej regulowane są prawem administracyjnym,
- źródło władzy kierowniczej w jednostkach opiera się na zaufaniu publicznym (władze pochodzą z demokratycznych wyborów), a nie na prawie własności,
- jednostki samorządu terytorialnego są instytucjami życia publicznego i z tego powodu nie można ich oceniać tylko na podstawie wyników ekonomicznych,
- koszty świadczonych usług publicznych podlegają jedynie częściowo, i to na ogół subiektywnemu, odniesieniu do ilości i jakości świadczonych usług,
- miarą efektów zarządzania strategicznego w jednostkach jest dobro wspólne różnych interesariuszy, które objawia się w czasie oddalonym od czasu nakładów i podejmowanych działań [Gawroński 2010].

W odniesieniu do jednostek samorządu terytorialnego wzrasta obecnie poziom wykorzystania narzędzi analizy strategicznej. Jednostki samorządu terytorialnego do realizacji swoich celów wykorzystują zarówno plany krótkookresowe, jak i długookresowe, które wymagają przeprowadzenia analizy strategicznej.

#### **4. Wskaźniki społeczne w ocenie efektywności jednostek samorządu terytorialnego na przykładzie Biblioteki Publicznej Miasta i Gminy Jarocin**

W odniesieniu do jednostek samorządu terytorialnego na poziomie gminy, powiatu, województwa można z powodzeniem wykorzystywać zarówno instrumenty analizy finansowej, jak i strategicznej odpowiednio dostosowane do specyfiki ich działalności. Oczywiście nie wszystkie elementy analizy finansowej należy wykorzystywać w jednostkach samorządu terytorialnego, w szczególności dotyczy to pomiaru efektywności ich działania.

Niestety, mimo że jednostki budżetowe świadczą generalnie usługi na rzecz ludności, w większości nieodpłatne, to obecnie również poszukuje się możliwości oceny efektywności ich funkcjonowania.

Efektywność ekonomiczną przedsiębiorstwa można mierzyć, konfrontując różne postaci otrzymywanych wyników z nakładami ponoszonymi na ich rzecz [Czechowski 1997]. Dlatego warto się zastanowić nad przeprowadzaniem analizy efektywności w wymiarze społecznym działalności zarówno jednostki budżetowej, jak i jednostek samorządu terytorialnego. Analiza powinna być przeprowadzona w oparciu o wskaźniki społeczne, odpowiednio dostosowane do ich specyfiki i zakresu realizowanych zadań.

Wskaźniki społeczne w wąskim znaczeniu przedmiotowym obejmują wskaźniki służące do operacjonalizacji takich zjawisk, jak warunki, poziom i jakość życia. Natomiast w szerokim znaczeniu przedmiotowym, obejmują wskaźniki odnoszące się do wszelkiego rodzaju aspektów (a także zachodzących w nich zmian) związanych z życiem i funkcjonowaniem społeczeństwa, w tym takich jak np.: struktura społeczna, stosunki społeczne, organizacja społeczna, polityka społeczna czy wartości podzielane w społeczeństwie [Kurowska 2011].

Możliwość wykorzystania wskaźników społecznych przedstawiono na przykładzie Biblioteki Publicznej Miasta i Gminy Jarocin. Biblioteka ma opracowany Plan Rozwoju na lata 2012-2015, w którym uwzględniono m.in.:

- potencjał biblioteki, który został opracowany w oparciu o przeprowadzoną analizę SWOT,
- misję i wizję biblioteki,
- obszary rozwoju biblioteki – cele i działania,
- zarządzanie realizacją strategii, w której zawarto dwa bardzo istotne punkty, takie jak monitoring realizacji planu i jego ewaluację.

W oparciu o założenia strategii rozwoju badanej jednostki można przeprowadzić analizę efektywności jej funkcjonowania. Do każdego z realizowanych przez jednostkę działań w ramach poszczególnych celów można zbudować wskaźnik społeczny, który pozwoli zbadać efektywność jej funkcjonowania. Należy jednak przyjąć założenia wyjściowe, np. wskaźniki osiągnięte w kolejnych latach są porównywane ze wskaźnikami z poprzednich lat. Założenie to pozwoli nam określić, czy wartość wskaźników z bieżącego roku w porównaniu z rokiem poprzednim ma tendencję wzrostową czy spadkową, i pozwoli się odnieść do wzrostu bądź spadku efektywności realizowanych działań. W tabeli 1 przedstawiono przykład proponowanych wskaźników w odniesieniu do realizowanych działań w ramach celu *Włączenie się do ogólnopolskiej akcji Fundacji ABCXXI „Cała Polska czyta dzieciom”*.

Przedstawiona w ten sposób analiza oceny efektywności jednostki przy wykorzystaniu wskaźników społecznych łączy dwa aspekty jej działalności w tym przypadku: po pierwsze, pozwala na ewaluację strategii, a po drugie, wyniki są podstawą do sformułowania wniosków dotyczących działalności badanej jednostki budżetowej. Jest to szczególnie ważne dla ich dalszego funkcjonowania, ponieważ

**Tabela 1.** Wybrane elementy Planu rozwoju biblioteki z uwzględnieniem wskaźników oceny efektywności realizowanych zadań

Obszary rozwoju biblioteki – cele i działania	
Obszar	Kultura
Cel 1	Umożliwienie mieszkańcom bezpośredniego kontaktu z osobami ze świata kultury z Polski i regionu
Cel 2	Umożliwienie mieszkańcom bezpośredniego kontaktu ze sztuką
Cel 3	Włączenie się do ogólnopolskiej akcji Fundacji ABCXXI „Cała Polska czyta dzieciom”
Działanie 1	Realizacja Ogólnopolskiego Czytania Dzieciom: głośne czytania we wszystkich bibliotekach z udziałem zaproszonych gości
Wskaźnik	Liczba zorganizowanych w danym roku spotkań Liczba dzieci, które wzięły udział w działaniu, do liczby dzieci ogółem w gminie
Działanie 2	Realizacja programów Fundacji, takich jak „Czytające szkoły”, „Czytające przedszkola”
Wskaźnik	Liczba przedszkoli i szkół, które wzięły udział w działaniu, w odniesieniu do liczby przedszkoli i szkół w gminie
Działanie 3	Organizacja głośnych czytań z różnych okazji, takich jak Dzień Pluszowego Misia, Dzień Głośnego Czytania, święta itd.
Wskaźnik	Liczba dzieci, które wzięły udział w poszczególnych spotkaniach
Cel 4	Zorganizowanie przestrzeni do dyskusji o przeczytanych książkach
Obszar	Edukacja
Obszar	Informacja i wiedza
Obszar	Integracja społeczna
Obszar	Poprawa wizerunku i jakości usług biblioteki

Źródło: opracowanie własne na podstawie „Planu rozwoju Biblioteki Publicznej Miasta i Gminy Jarocin na lata 2012-2015”.

działalność bibliotek publicznych jest często marginalizowana, kojarzona tylko z wydatkami ponoszonymi na tę działalność. Dlatego ten sposób przedstawiania działalności może być podstawą do uznania jej funkcjonowania za efektywne z punktu widzenia najważniejszego wymiaru, jakim jest efekt społeczny. Przecież właśnie po to funkcjonują jednostki budżetowe, aby świadczyć usługi na rzecz ludności.

Warto podkreślić ogromny potencjał badanej jednostki budżetowej (Biblioteki Publicznej Miasta i Gminy Jarocin), wiele podmiotów komercyjnych nie może się poszczycić posiadaniem tak jasno sprecyzowanej strategii rozwoju, która, należy dodać, jest konsekwentnie realizowana. Badana jednostka jest przykładem efektywnego podmiotu niekomercyjnego w wymiarze społecznym.

## 5. Zakończenie

Przedstawione rozważania pozwalają na wyodrębnienie trzech obszarów analitycznych w ramach funkcjonowania analizy działalności gospodarczej jednostek samorządu terytorialnego:

- tradycyjnej analizy finansowej i ekonomiczno-technicznej,
- analizy strategicznej,
- analizy efektywności społecznej.

Powiązanie narzędzi analizy strategicznej ze wskaźnikami społecznymi pozwala ocenić efektywność badanej jednostki samorządu terytorialnego (gminy, powiatu, województwa) czy jednostki budżetowej właśnie w aspekcie efektywności społecznej.

## Literatura

- Bednarski L., 2007, *Analiza finansowa w przedsiębiorstwie*, PWE, Warszawa, s. 7.
- Dylewski M., Filipiak B., Gorzałczyńska-Koczkodaj M., 2004, *Analiza finansowa w jednostkach samorządu terytorialnego*, Municipium, Warszawa, s. 7, 19.
- Czechowski L., 1997, *Wielowymiarowa ocena efektywności ekonomicznej przedsiębiorstwa przemysłowego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Warszawa.
- Gabrusewicz W., 2002, *Podstawy analizy finansowej*, PWE, Warszawa, s. 9.
- Gabrusewicz W., 2014, *Analiza finansowa przedsiębiorstwa. Teorie i zastosowanie*, PWE, Warszawa, s. 22.
- Gawroński H., 2010, *Zarządzanie strategiczne w samorządach lokalnych*, Oficyna Wolters Kluwer business, Warszawa, s. 32.
- Gierszewska G., Romanowska M., 2013, *Analiza strategiczna przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa, s. 12.
- Jerzemska M., 2004, *Analiza ekonomiczna w przedsiębiorstwie*, PWE, Warszawa, s. 15.
- Kurowska A., 2011, *Wskaźniki społeczne w polityce społecznej, Historia, teoria i zastosowanie w praktyce*, Difin, Warszawa, s. 91.
- Nowak E., 2005, *Analiza sprawozdań finansowych*, PWE, Warszawa, s. 31.
- Planu rozwoju Biblioteki Publicznej Miasta i Gminy Jarocin na lata 2012-2015, [www.jarocin.pl](http://www.jarocin.pl) (dostęp: 9.02.2015).
- Skoczylas W., 2010, *Perspektywy rozwoju analizy finansowej organizacji (artykuł dyskusyjny)*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 56/2010, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 195-196.
- Stabryła A., 2000, *Zarządzanie strategiczne w teorii i praktyce firmy*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, s. 163.
- Walczak M. (red.), 2007, *Analiza finansowa w zarządzaniu współczesnym przedsiębiorstwem*, Difin, Warszawa, s. 49.